

Audience publique du 16 novembre 2009

Recours formé par la société anonyme ACL-SERVICES S.A., Bertrange
contre des décisions de l'administration des Douanes et Accises
en matière de recette autos

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 25179 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 16 décembre 2008 par Maître Marc Thewes, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ACL-Services S.A., établie et ayant son siège social à L-8007 Bertrange, 54, route de Longwy, représentée son conseil d'administration actuellement en fonction, tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation 1) les bulletins de fixation relatifs au recalcul de la taxe sur les véhicules routiers portant les références 99/03333852-33, immatriculation SR 1005, et 99/03333851-32, immatriculation SR 1006, 2) la décision n° 19/08 rendue par le receveur de la recette autos le 11 février 2008 sur l'opposition à la taxe sur les véhicules automoteurs introduite le 18 décembre 2008, ainsi que 3) la décision confirmative n° 248/08/ACC du directeur des Douanes et Accises du 11 avril 2008 rendue sur opposition introduite le 21 février 2008 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 11 mars 2009 ;

Vu l'ordonnance du président de la première chambre du tribunal administratif rendue en date du 18 juin 2009 accordant un délai supplémentaire aux parties pour déposer leur mémoire en réplique expirant le 17 septembre 2009 pour Maître Thewes et le 17 octobre 2009 pour le délégué du gouvernement ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 17 septembre 2009 par Maître Marc Thewes au nom de la société anonyme ACL-Services S.A. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions critiquées ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Marc Thewes et Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 19 octobre 2009.

En date du 6 décembre 2007 l'administration des Douanes et Accises, service recette autos, émit à l'encontre de la société anonyme ACL-Services S.A., ci-après « ACL », deux

bulletins de fixation relatifs au recalcul de la taxe sur les véhicules routiers référencés respectivement sous les numéros 99/03333852-33 et 99/03333851-32, concernant le véhicule immatriculé sous le numéro SR 1005 et 99/03333851-32, concernant le véhicule immatriculé sous le numéro SR 1006, ces deux bulletins ayant été émis en application du règlement grand-ducal du 22 décembre 2006 portant exécution des mesures d'application de la loi du 22 décembre 2006 promouvant le maintien dans l'emploi et définissant des mesures spéciales en matière de sécurité sociale et de politique de l'environnement.

Par courrier de son mandataire du 18 décembre 2007, l'ACL saisit le receveur du bureau recette autos d'une réclamation contre lesdits bulletins de fixation en faisant valoir que la taxe mise en place par la loi précitée du 22 décembre 2006 et son règlement d'exécution seraient contraires au principe de l'égalité devant la loi en ce que cette loi soumettrait à des régimes de taxation différents les propriétaires dont les véhicules ont été immatriculés respectivement avant et après la date du 1^{er} janvier 2001, sans que cette différence de traitement ne soit justifiée par une différence objective, respectivement pertinente.

Par décision du 11 février 2008, le receveur du bureau recette autos commenta comme suit l'opposition introduite au nom de l'ACL :

« Votre lettre a retenu mon attention et appelle les commentaires suivants :

- Quant au reproche de l'inconstitutionnalité il appartient à la seule Cour Constitutionnelle, juridiction spécialisée d'apprécier la conformité de la loi à la Constitution.

- Vu que l'opposition, au nom de votre mandant, ne concerne pas le calcul de la taxe en soi mais plutôt l'opportunité de celle-ci, j'invite donc votre mandant, sur base de l'article 3 (6) dernier alinéa du règlement grand-ducal du 22 décembre 2006 portant exécution des mesures d'application de la loi du 22 décembre 2006 promouvant le maintien dans l'emploi et définissant des mesures spéciales en matière de sécurité sociale et de politique de l'environnement, à payer immédiatement la taxe due pour les deux véhicules immatriculés à son nom sous les n^{os} SR 1005 et SR 1006.

La présente est susceptible d'opposition auprès de Monsieur le Directeur des Douanes et Accises à Luxembourg (Direction des Douanes et Accises, BP 1605 à L-1016 Luxembourg) dans un délai de 10 jours ouvrables de sa réception moyennant lettre recommandée ».

Par courrier de son mandataire du 21 février 2008, l'ACL s'adressa alors au directeur des Douanes et Accises pour le saisir d'une opposition contre la décision prérelatée n° 19/08 rendue le 11 février 2008 par le receveur de la recette autos, ainsi que contre les bulletins proprement dit ayant fait l'objet de son opposition initiale introduite suivant courrier de son mandataire le 18 décembre 2007. ACL souleva à cette occasion l'irrégularité de la décision n° 19/08 du 11 février 2008 alors qu'elle ne renseignerait pas l'identité de la personne ayant pris la décision, et réitéra son argumentation fondée sur une violation du principe constitutionnelle de l'égalité devant la loi.

Par décision du 11 avril 2008, le directeur des Douanes et Accises confirma la décision du receveur du 11 février 2008 sur base des considérations et constats suivants :

« Considérant que tant la loi du 22 décembre 2006 promouvant le maintien dans l'emploi et définissant des mesures spéciales en matière de sécurité sociale et de politique de

l'environnement (Mémorial A-N° 239 du 29 décembre 2006) que le règlement grand-ducal du 22 décembre 2006 portant exécution des mesures d'application de la loi du 22 décembre 2006 promouvant le maintien dans l'emploi et définissant des mesures spéciales en matière de sécurité sociale et de politique de l'environnement (Mémorial A-N° 244 du 31 décembre 2006) sont entrés en vigueur le 1er janvier 2007;

Considérant que l'administration des douanes et accises a appliqué correctement les dispositions de la loi et du règlement grand-ducal susvisés en effectuant pour la période du 1^{er} janvier 2007 au 19 août 2007 respectivement du 1^{er} janvier 2007 au 5 septembre 2007, un recalcul du bulletin de fixation de la taxe sur les véhicules routiers pour les véhicules portant la plaque d'immatriculation SR 1005 respectivement SR 1006 ;

Constatant après vérification que ces recalculs effectués sont corrects quant au calcul et exacts quant aux montants de ladite taxe;

Constatant pour le surplus qu'en vertu de vos observations votre opposition ne donne pas lieu à reconsidération du bulletin de fixation de la taxe sur les véhicules routiers pour l'année 2007; ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 16 décembre 2008, l'ACL a fait introduire un recours contentieux tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation 1) des bulletins de fixation relatifs au recalcul de la taxe sur les véhicules routiers portant les références 99/03333852-33, immatriculation SR 1005, et 99/03333851-32, immatriculation SR 1006, 2) de la décision n° 19/08 rendue par le receveur de la recette autos le 11 février 2008 sur une opposition à la taxe sur les véhicules automoteurs introduite le 18 décembre 2008, ainsi que 3) de la décision confirmative n° 248/08/ACC du directeur des Douanes et Accises du 11 avril 2008 rendue sur opposition introduite le 21 février 2008.

Le délégué du gouvernement conteste en premier lieu la compétence du tribunal administratif pour connaître du recours contre la décision précitée du directeur. Il fait valoir à cet égard que la décision déférée serait une décision tant administrative qu'individuelle prise dans le cadre d'une procédure de recours contre les bulletins de fixation de la taxe sur les véhicules routiers organisée par l'article 3 (6) du règlement grand-ducal du 22 décembre 2006 concernant la taxe sur les véhicules automoteurs à usage nécessairement limitée. Il estime que ni la loi du 22 décembre 2006 promouvant le maintien dans l'emploi et définissant des mesures spéciales en matière de sécurité sociale et de politique de l'environnement, ci-après « la loi du 22 décembre 2006 », ni le règlement d'application ne prévoieraient une procédure de recours contre les décisions rendues par le directeur en matière de taxe sur les véhicules automoteurs. D'autre part aucune autre loi spéciale en matière douanière ne réglerait explicitement ou par analogie la question des recours contre les décisions du directeur en la matière, de sorte qu'il conviendrait de se référer au droit commun pour analyser le mécanisme des recours contre les décisions directoriales précitées.

Le délégué du gouvernement expose à cet égard que le système juridique luxembourgeois au niveau du contentieux fiscal serait caractérisé par un dualisme juridictionnel. Certains litiges seraient attribués aux tribunaux civils et d'autres aux juridictions de l'ordre administratif. En effet, l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après « la loi du 7 novembre 1996 », limiterait la compétence des tribunaux administratifs en la matière aux

impôts directs de l'Etat à l'exception des impôts dont l'établissement et la perception sont confiés à l'administration de l'Enregistrement et des Domaines et à l'administration des Douanes et Accises. Estimant que bien que la taxe sur les véhicules pourrait être qualifiée d'impôt direct, la compétence pour connaître des recours en matière de taxe sur les véhicules relèverait des tribunaux judiciaires dans la mesure où tant l'établissement que la perception de la taxe sur les véhicules auraient été confiés à l'administration des Douanes et Accises par la loi du 27 juillet 1993 portant organisation de l'administration des Douanes et Accises.

Pour conclure de son côté à la compétence du tribunal administratif pour connaître du recours introduit, la partie demanderesse part du principe que les décisions prises en matière fiscale appartiendraient à la famille des décisions administratives, de sorte à relever en principe et naturellement, en application de l'article 95bis de la Constitution et de l'article 2 (1) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, des juridictions de l'ordre administratif et non des juridictions judiciaires, appelées à connaître des contestations qui ont pour objet des droits civils. Dans la mesure où les juridictions judiciaires ne seraient appelées à connaître d'une décision en matière fiscale que lorsque la loi leur attribue expressément compétence, comme le permet l'article 95bis de la Constitution, la lecture des textes par le délégué du gouvernement qui voudrait que le contentieux en matière fiscale relèverait de manière supplétive des juridictions judiciaires, serait manifestement erronée. Etant donné que le législateur n'aurait pas fait usage de la faculté d'attribuer compétence aux juridictions judiciaires dans le cadre de la loi précitée du 22 décembre 2006, les décisions définitives du directeur des Douanes et Accises en matière de taxe sur les véhicules automoteurs devraient dès lors nécessairement relever de la compétence des juridictions administratives eu égard à leur caractère de décisions administratives causant grief et par application de l'article 2 (1) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 précitée.

Concernant plus particulièrement l'article 8 (1) a) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 exceptant de la compétence du tribunal administratif les impôts dont l'établissement et la perception sont confiés notamment à l'administration des Douanes et Accises, la partie demanderesse fait valoir que la taxe litigieuse sur les véhicules routiers ne serait ni un impôt direct, ni une imposition communale, étant donné que l'article 58 de la loi précitée du 22 décembre 2006 assimile cette taxe en tous points au droit d'accises, de sorte qu'il ne s'agirait donc pas d'un impôt direct de l'Etat dont l'établissement et la perception sont confiés à l'administration des Douanes et Accises et dont le contentieux serait soustrait au tribunal administratif par application de l'article 8 (1) a) prévu.

La partie demanderesse note enfin que le contentieux relatif à d'autres droits d'accises relèverait bien des juridictions administratives.

Le litige sous examen a pour objet une contestation relative à la fixation de la taxe sur les véhicules telle que prévue par l'article 3 (6) du règlement grand-ducal précité du 22 décembre 2006 qui est libellé comme suit :

« Si le débiteur de la taxe conteste le montant fixé en application de l'article 36 de la loi [du 22 décembre 2006] ou si en vertu de l'article 37(2) de la loi un taux plus favorable que celui indiqué sur le bulletin de fixation peut être appliqué, le débiteur de la taxe peut faire opposition auprès du receveur de l'Administration des douanes et accises compétent moyennant lettre recommandée endéans les dix jours ouvrables qui suivent l'envoi du bulletin de fixation de la taxe.

Le receveur de l'administration peut renvoyer le réclamant auprès des autorités d'immatriculation pour réexamen des données techniques.

Par la suite, le receveur informe le débiteur de la taxe de sa décision. Cette décision est susceptible d'opposition auprès du Directeur des douanes et accises endéans les 10 jours ouvrables de sa réception moyennant lettre recommandée. »

Tel que relevé à juste titre par les parties au litige, le règlement grand-ducal précité du 22 décembre 2006 institue certes une procédure spécifique d'opposition, mais ne comporte pas de disposition relative à un éventuel recours contentieux contre une décision sur opposition rendue par le directeur des Douanes et Accises.

Force est encore de constater que si l'article 58 de la loi du 22 décembre 2006 assimile certes les modalités de perception et de recouvrement de la taxe sur les véhicules, ainsi que les infractions en la matière en tous points au droit d'accise, pour lequel une procédure particulière est prévue à l'article 57 de la loi modifiée du 27 juillet 1925 sur le régime fiscal des eaux-de-vie comportant notamment attribution de compétence au tribunal administratif pour connaître de certaines décisions du directeur, cette procédure n'est pas pour autant applicable *mutatis mutandis* en l'espèce. En effet, l'assimilation de la taxe sur les véhicules au droit d'accise telle qu'opérée par l'article 58 de la loi du 22 décembre 2006 est limitée aux seules modalités de perception et de recouvrement ainsi qu'aux infractions en cette matière, mais ne vise pas la fixation de la taxe, de sorte qu'il y a lieu de conclure qu'aucune loi spéciale ne régleme explicitement ou par analogie la question du recours contre les décisions du directeur en matière de taxe sur les véhicules routiers.

Une contestation en matière de taxe sur les véhicules routiers s'analysant en termes génériques en un contentieux fiscal, il y a partant lieu de se référer aux dispositions légales réglementant d'une manière générale la compétence des juridictions administratives en la matière.

Conformément à l'article 95bis de la Constitution, le tribunal administratif et la Cour administrative « *connaissent du contentieux fiscal dans les cas et sous les conditions à déterminer par la loi* », de sorte que les juridictions prévues n'ont pas la plénitude de juridiction en matière de contributions mais uniquement une compétence d'attribution relative à des contestations ayant trait à certains impôts.¹

Il s'ensuit que la compétence du tribunal administratif pour connaître du contentieux fiscal est limitée aux seuls cas qui lui sont expressément attribués par la loi, le propre d'une compétence d'attribution étant précisément d'exclure du champ de compétence les différents volets qui ne sont pas expressément dévolus au tribunal administratif par la loi.

La compétence des juridictions administratives en matière fiscale est réglée à l'article 8 (1) de la loi du 7 novembre 1996 qui attribue au tribunal administratif la compétence de « *connaître des contestations relatives* :

a) aux impôts directs de l'Etat, à l'exception des impôts dont l'établissement et la perception sont confiés à l'Administration de l'Enregistrement et de Domaines et à l'Administration des Douanes et Accises et

¹ Voir avis complémentaire du Conseil d'Etat sur le projet de loi portant organisation des juridictions de l'ordre administratif et fiscal du 9 mai 1996, doc. parl. 3940^{A1}.

b) aux impôts et taxes communaux, à l'exception des taxes rémunératoires. »

Il s'ensuit qu'en vertu de l'article 8 (1) de la loi du 7 novembre 1996, la compétence du tribunal administratif se limite aux impôts directs de l'Etat et aux impôts et taxes communaux, à l'exception des taxes rémunératoires. D'un autre côté, sont exclus de la compétence du tribunal administratif les impôts perçus par l'administration de l'Enregistrement et des Domaines et par l'administration des Douanes et Accises qui sont du ressort des juridictions de l'ordre judiciaire², statuant comme juridictions de droit commun.

La taxe litigieuse n'étant ni un impôt ni une taxe communale, seul le qualificatif d'impôt direct de l'Etat est susceptible de justifier le cas échéant la compétence du tribunal administratif pour connaître du litige sous examen.

Force est cependant de constater que même à admettre que la taxe sur les véhicules routiers litigieuse constitue un impôt direct de l'Etat, le législateur a expressément excepté de la compétence d'attribution du tribunal les impôts dont l'établissement et la perception sont confiés notamment à l'administration des Douanes et Accises. Or, l'article 2 de la loi du 27 juillet 1993 attribuant des compétences nouvelles et modifiant les compétences actuelles de l'administration des Douanes et Accises concernant la fiscalité indirecte et les attributions policières, ci-après « la loi du 27 juillet 1993 », ayant transféré la compétence en matière de taxe sur les véhicules routiers de l'administration des Contributions directes à l'administration des Douanes et Accises, et l'article 58 de la loi du 22 décembre 2006 disposant de son côté que « *l'Administration des douanes et accises est chargée de la fixation, de la perception et du remboursement de la taxe* », la conclusion s'impose que la compétence pour connaître d'une contestation en matière d'établissement, c'est-à-dire de fixation de la taxe sur les véhicules routiers, est expressément exclue par l'article 8 (1) de la loi précitée du 7 novembre 1996.

Il se dégage dès lors de l'ensemble des considérations qui précèdent que la compétence pour connaître du litige sous examen est expressément exceptée par la loi, de sorte que le tribunal est incompétent pour connaître du recours inscrit sous le numéro 25179 du rôle.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

rejette le recours inscrit sous le numéro 25179 du rôle ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 16 novembre 2009 par :

² Voir avis complémentaire du Conseil d'Etat sur le projet de loi portant organisation des juridictions de l'ordre administratif et fiscal du 9 mai 1996, doc. parl. 3940^{A1}.

Paulette Lenert, vice-président,
Marc Sünnen, premier juge,
Thessy Kuborn, juge,

en présence du greffier Arny Schmit.

s. Arny Schmit

s. Paulette Lenert